EIROPAS KOPIENU KOMISIJA

Briselē, 19.12.2006
COM(2006) 825 galīgā redakcija

KOMISIJAS PAZIŅOJUMS PADOMEI, EIROPAS PARLAMENTAM UN EIROPAS EKONOMIKAS UN SOCIĀLO LIETU KOMITEJAI

Aplikšana ar nodokļiem izceļojot un nepieciešamība koordinēt dalībvalstu nodokļu politiku

SATURS

1. Ievads ... 3

2. Izceļošanas nodoklis: tiesiskais regulējums ... 3

2.1. EKT lēmums *de Lasteyrie* lietā un tā ietekme uz fiziskām personām ... 3

2.2. Neatbilstības situāciju risināšana un dubultas aplikšanas un dubultas neaplikšanas ar nodokļiem novēršana ... 4

3. Izceļošanas nodokļi attiecībā uz uzņēmējsabiedrībām ... 5

3.1. *de Lasteyrie* lietas ietekme uz uzņēmējsabiedrībām ... 5

3.2. Neatbilstības situāciju risināšana un dubultas aplikšanas un dubultas neaplikšanas ar nodokļiem novēršana ... 7

4. Izceļošanas nodokļi attiecībā uz emigrēšanu vai aktīvu pārcelšanu uz EEZ/EBTA valstīm ... 9

4.1. Brīvības, kuras piemēro attiecībā uz EEZ valstīm ... 9

4.2. Personu emigrēšana/ uzņēmuma mītnes pārcelšana – strādājošo brīva pārvietošanās/ brīvība nodarboties ar uzņēmējdarbību ... 9

4.3. Aktīvu pārcelšana – brīvība veikt uzņēmējdarbību, preču un kapitāla brīva aprite ... 9

5. Izceļošanas nodokļi attiecībā uz trešām valstīm ... 10

6. Secinājums ... 10

1. IEVADS

Šis paziņojums tiek laists klajā līdztekus šodien publiskotajam paziņojumam par dalībvalstu tiešo nodokļu sistēmu koordinēšanu iekšējā tirgū. Tajā tiek analizētas EK Līgumā noteiktās tiesiskās prasības un, kā tās interpretējusi Eiropas Kopienu Tiesa (EKT) tā dēvētajā *de Lasteyrie*[1] lietā, kura apstiprināta un attīstīta ar *N*[2] lietu, kā arī tiek apskatīts, kā šīs prasības ietekmē izceļošanas nodokli, ko piemēro fiziskām un juridiskām personām. Paziņojumā apskatīts arī jautājums, kā dalībvalstu noteikumus par izceļošanas nodokli būtu iespējams savietot ar EK tiesību prasībām, un aprakstīti vispārīgi principi iespējamiem koordinētiem risinājumiem attiecībā uz atšķirībām starp dažādiem vietējiem noteikumiem. Komisija ciešā sadarbībā ar dalībvalstīm grasās izstrādāt detalizētākas nostādnes par šiem jautājumiem.

2. IZCEĻOŠANAS NODOKLIS: TIESISKAIS REGULĒJUMS

2.1. EKT lēmums *de Lasteyrie* lietā un tā ietekme uz fiziskām personām

EKT 2004. gada 11. martā sniedza svarīgu interpretāciju par brīvību veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz Francijas tiesību aktiem, ar ko apliek ar nodokļiem vērtspapīru vērtības nerealizētu pieaugumu gadījumā, kad nodokļu maksātājs, kas ir fiziska persona, pārceļ nodokļu rezidenci ārpus Francijas. Kad kāds *de Lasteyrie du Saillant* kungs 1998. gadā pārcēlās no Francijas uz Beļģiju, akcijas, kas viņam piederēja kādā Francijas uzņēmējsabiedrībā, tūlīt tika apliktas ar nodokļiem par akciju nerealizētu vērtības pieaugumu.

EKT uzskata, ka šāds Francijas noteikums varētu ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību un līdz ar to tas nelabvēlīgi ietekmē nodokļu maksātājus, kuri vēlas veikt uzņēmējdarbību kādā citā dalībvalstī, jo viņi tiek aplikti ar nodokļiem izceļošanas valstī tikai tāpēc, ka pārcēluši nodokļu rezidenci ārpus Francijas, par tādu ienākumu veidu, kas vēl nav realizēts, un tādējādi pret viņiem bijusi nelabvēlīgāka attieksme salīdzinājumā ar personām, kuru domicils nemainīgi paliek Francijā.

Lai gan spriedums *de Lasteyrie* lietā saistīts ar konkrētās lietas faktiem un apstākļiem, EKT interpretācija par EK tiesībām ietver secinājumus par izceļošanas nodokli vispār.

Rezidentu aplikšana ar nodokļiem, pamatojoties uz realizāciju, un izceļojošo rezidentu aplikšana ar nodokļiem, ņemot par pamatu uzkrājumus, nozīmē atšķirīgu attieksmi un rada šķēršļus pārvietošanās brīvībai. Gadījumā, ja dalībvalsts pieņem lēmumu izmantot tiesības aplikt ar nodokļiem peļņu, kas uzkrāta laikā, kad nodokļu maksātājs rezidējis attiecīgajā dalībvalstī, tā nedrīkst pieņemt pasākumus, kas ierobežo pārvietošanās brīvību.

---

1 Lieta C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant v. Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, OV C 94, 17.4.2004., 5. lpp.

2 Lieta C-470/04 *N v Inspecteur van de Belastningsdienst Oost / kantoor Almelo*, 2006. gada 7. septembris

Tas izslēdz tūlītējas aplikšanas ar nodokli iespējamību attiecībā nerealizētu peļņu, kad nodokļu maksātājs pārceļ nodokļu rezidenci uz citu dalībvalsti. EKT *de Lasteyrie* un *N* lietā lēma, ka iespējamais maksājuma pagarinājums ar tādiem nosacījumiem, piemēram, ka ir jāsniedz garantijas, rada ierobežojošu ietekmi, jo nodokļu maksātājs nevar izmantot aktīvus, kas nepieciešami garantijai. Tāpat no *de Lasteyrie* lietas top skaidrs, ka attiecībā uz maksājuma pagarināšanu nevar attiecināt nosacījumu iecelt pārstāvi izcelsmes dalībvalstī. Vispārīgi runājot, visiem pasākumiem, lai saglabātu nodokļu pieprasījumu, jābūt samērīgiem ar šo mērķi, un tie nedrīkst radīt nesamērīgas izmaksas nodokļu maksātājam.

Pieņemot spriedumu *N*[3] lietā, EKT apstiprinājusi, ka gadījumā, kad dalībvalsts rezidents pārceļas uz citu dalībvalsti, tai dalībvalstij, no kuras šī persona izceļo, EK tiesības neliedz novērtēt ienākumu summu, attiecībā uz kuru tā vēlas saglabāt savu nodokļu jurisdikciju, ja vien tas nerada tūlītējas nodokļu izmaksas un ja nav tālāku nosacījumu, kas saistīti ar pagarinājumu. Šāda prakse atbilst fiskālās teritorialitātes principam, kas saistīts ar laika komponenti, proti, rezidēšana teritorijā laika posmā, kurā rodas ar nodokli apliekamā peļņa. Prasību nodokļu maksātājam laikā, kad tiek mainīta dzīves vieta, iesniegt nodokļu deklarāciju, kas nepieciešama, lai novērtētu ienākumus, var uzskatīt par samērojamu, ņemot vērā leģitīmo mērķi piešķirt pilnvaras piemērot nodokļus, jo īpaši, lai novērstu dubultu aplikšanu ar nodokļiem dalībvalstu starpā[4].

Lielākajā daļā dalībvalstu, kurās bija noteikumi par izceļošanas nodokli individuāliem akcionāriem, kas līdzīgi tiem, kādi minēti *de Lasteyrie* lietā, šādi noteikumi ir atcelti vai grozīti atbilstoši pieņemtajam nolēmumam. Tas Komisijai ir ļāvis apturēt pārkāpumu procedūras pret vairākām dalībvalstīm tieši šajā aspektā. Tomēr Komisija turpinās uzraudzīt dalībvalstu noteikumus šajā jomā, lai nodrošinātu to atbilstību EK tiesībām.

2.2. Neatbilstības situāciju risināšana un dubultas aplikšanas un dubultas neaplikšanas ar nodokļiem novēršana

Lai gan beznosacījumu atlikšanas piešķiršana varētu novērst atšķirības attieksmē pret nodokļu maksātājiem, kas pārceļas uz citu dalībvalsti, un tiem, kas paliek tajā pašā dalībvalstī, tas tomēr neatrisinās esošās neatbilstības starp dalībvalstu nodokļu sistēmām. Saskaņā ar 13. panta vispārīgo noteikumu ESAO nodokļu paraugkonvencijā par ienākumiem un kapitālu rezidences valstij ir ekskluzīvas tiesības aplikt ar nodokļiem akciju atsavināšanu. Paraugkonvencijā nav īpašu noteikumu par to, kas darāms attiecībā uz fiziskām personām, kuras pārcēlušas nodokļu rezidenci. Praksē dažas dalībvalstis ir paredzējušas īpašus noteikumus divpusējās nodokļu konvencijās, lai nodrošinātu, ka tiesības aplikt ar nodokļiem sakrīt ar nodokļu maksātāja pienākumu paplašināšanu maksāt nodokļus saskaņā ar vietējo likumdošanu. Citas dalībvalstis uzskata, ka, tā kā par atsavināšanu uzskatīts darījums „notiek" tieši pirms emigrēšanas, tad tas ir vietējs darījums, uz kuru neattiecas konvencija par dubulto aplikšanu ar nodokļiem.

Iespējams nepamatots ierobežojums varētu rasties, ja valsts, no kuras izceļo, aprēķina kapitāla peļņu par atsavināšanu uzskatītā darījuma brīdī un nodokļus piedzen faktiskās atsavināšanas brīdī, bet jaunā domicila valsts apliek ar nodokli visu kapitāla peļņu no iegādes līdz faktiskajai atsavināšanai. Tas vērtības pieaugumam no iegādes līdz par atsavināšanu uzskatītajam darījumam radītu dubultu aplikšanu ar nodokli, ja domicila valsts uzskata, ka tai ir

---

[3] 42.–46. punkts

[4] 49. punkts

ekskluzīvas tiesības aplikt ar nodokļiem atsavināšanu, un neviena no dalībvalstīm nepiešķir kredītu otras piemērotajam nodoklim. Komisija uzskata, ka gadījumā, kad divas dalībvalstis izmanto savas tiesības aplikt ar nodokli vienu un to pašu ienākumu, tām jānodrošina, ka šāda lēmuma rezultātā nenotiek dubulta aplikšana ar nodokli. Šādu uzskatu netieši atbalsta arī EKT lēmums *N* lietā[5].

Komisija redz dažas iespējas, kā dalībvalstis varētu atrisināt šīs neatbilstības.

– Praksē vairākas dalībvalstis, kuras pieņem par atsavināšanu uzskatītu darījumu tieši pirms emigrēšanas vai piemēro pagarinātas nodokļu maksāšanas saistības, jau izmanto mehānismu, ar kuru kreditē visus nodokļus, ko piemēro jaunā domicila valstī par to pašu peļņu.

– Dalībvalstis varētu vienoties sadalīt tiesības aplikt ar nodokļiem peļņu, piemēram, sadalot šīs tiesības atbilstīgi laikposmam, kurā akcionārs rezidējis attiecīgajā dalībvalstī. Lai to izdarītu, varētu būt nepieciešamas izmaiņas pašreiz spēkā esošajās konvencijās par dubultu aplikšanu ar nodokļiem. Kā apstiprinājusi EKT *N* lietā, pieņemot jebkuru risinājumu vai nu uzņēmējai dalībvalstij, vai izcelsmes dalībvalstij ir jāņem vērā iespējamā akciju vērtības samazināšanās[6]. Tas, ka nodokļu maksātājs ir izmantojis tiesības uz pārvietošanās brīvību, nedrīkst radīt situāciju, kad peļņai tiek piemēroti augstāki nodokļi nekā tas būtu bijis gadījumā, kad nodokļi tiktu piemēroti, ja persona nebūtu mainījusi domicilu.

Neraugoties uz to, kādu metodi dalībvalstis izmanto, lai atrisinātu neatbilstību starp valstu nodokļu sistēmām, šādas metodes veiksmes atslēga vienmēr būs efektīva administratīvā sadarbība. Valsts, no kuras izceļo, varēs izmantot savas tiesības piedzīt nodokļus atsavināšanas brīdī tikai, ja tā zinās, ka šāda atsavināšana notiek. Tāpat, ja nodokļu maksātājs, kurš izceļojis, atsakās maksāt nodokļus, valsts, no kuras tas izceļojis, varēs cerēt tikai uz „jaunās domicila" valsts rīcību, lai tās labā otra valsts iekasētu attiecīgos nodokļus[7]. Tāpēc dalībvalstīm būtu pilnīgi jāizmanto tās iespējas, ko piedāvā direktīva par savstarpēju palīdzību un maksājumu piedziņu[8].

3. IZCEĻOŠANAS NODOKĻI ATTIECĪBĀ UZ UZŅĒMĒJSABIEDRĪBĀM

3.1. *de Lasteyrie* lietas ietekme uz uzņēmējsabiedrībām

Komisija uzskata, ka EKT interpretācija par brīvību veikt uzņēmējdarbību tā, kā tas atspoguļots *de Lasteyrie* lietā attiecībā uz noteikumiem par izceļošanas nodokli, ar kuru apliek fiziskas personas, tieši ietekmē arī dalībvalstu noteikumus par izceļošanas nodokli, ar kuru apliek juridiskas personas[9].

---

5 49. punkts

6 54. punkts

7 Kā norādījusi EKT *N* lietas 52.–53. punktā

8 Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK un Padomes 1976. gada 15. marta Direktīva 76/308/EEK, kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīvu 2001/44/EK

9 Daži komentētāji ir ievērojuši, ka šajā lietā viss sprieduma teksts, izņemot vienu punktu, ir rakstīts, izmantojot jēdzienu „nodokļu maksātājs", nevis atsaucoties, piemēram, uz „fizisku personu aplikšanu ar nodokļiem". Vēl jāpiebilst, ka EKT pati atsaucas uz *de Lasteyrie* lietu 2005. gada 13. decembra spriedumā par lietu C-411/03 *Sevic Systems AG* par uzņēmējsabiedrību pārrobežu apvienošanos.

Eiropas uzņēmējsabiedrību statūti lietošanai ir pieejami no 2004. gada 8. oktobra, un tādējādi uzņēmējsabiedrības, kas veidotas kā Eiropas akciju sabiedrības jeb *Societas Europeae* (SE)[10] , drīkst pārcelt juridisko adresi uz citu dalībvalsti, turklāt šāda adreses maiņa nenozīmē *SE* darbības pārtraukšanu vai jaunas juridiskas personas izveidošanu. Grozījumi, kas direktīvā par uzņēmējsabiedrību apvienošanos (90/434/EEK) izdarīti 2005. gadā[11], paredz, ka, ja vien tiek ievēroti attiecīgi nosacījumi, *SE* vai Eiropas kooperatīva[12] juridiskās adreses pārcelšana no vienas dalībvalsts uz citu nerada nerealizētas peļņas no aktīviem tūlītēju aplikšanu ar nodokļiem dalībvalstī, no kuras birojs tika pārcelts. Grozījumos nekas nav sacīts par tiem aktīviem, kas vairs nav piesaistīti pastāvīgam uzņēmumam dalībvalstī, no kuras tika pārcelta juridiskā adrese. Tomēr Komisija uzskata, ka *de Lasteyrie* lietas principi ir attiecināmi uz šādiem „pārceltiem" aktīviem.

Tāpat gandrīz visas dalībvalstis paredz izceļošanas nodokļa veidu gadījumiem, kad uzņēmējsabiedrība pārceļ pamatlīdzekļus vai saistības uz pastāvīgu uzņēmumu (PU), kas atrodas citā dalībvalstī, lai gan līdzīga aktīvu pārcelšana no galvenā biroja uz filiāli tajā pašā dalībvalstī neradītu nekādas tūlītējas nodokļu sekas[13].

Gadījumā, ja uzņēmējsabiedrība pārceļ aktīvus uz PU, kas atrodas citā dalībvalstī, uzņēmējsabiedrības domicila dalībvalsts varētu izmantot savas tiesības aplikt ar nodokļiem starpību starp aktīvu tirgus vērtību un saistībām pārcelšanas brīdī un to vērtību nodokļu piemērošanas mērķiem (peļņa). Šo starpību parasti apliek ar nodokļiem pēc realizācijas, nevis pamatojoties uz uzkrājumiem. Tomēr aktīvi un saistības, kurus uzņēmējsabiedrības galvenais birojs pārceļ uz PU, kas atrodas citā dalībvalstī, saskaņā ar pašreiz spēkā esošajiem nodokļu noteikumiem gandrīz visās dalībvalstīs tiek uzskatīti par „atsavinātiem", un uzkrātā peļņa laikposmā, kad aktīvi bija faktiski saistīti ar uzņēmumu, kura domicils ir to teritorijā, parasti tiek aplikta ar nodokļiem tūlīt pēc aktīvu pārcelšanas.

No *de Lasteyrie* lietas izriet, ka nodokļu maksātājus, kuri izmanto savas tiesības, kas paredz brīvību veikt uzņēmējdarbību, pārceļoties uz citu dalībvalsti, nedrīkst aplikt ar nodokļiem, kas jāmaksā <u>ātrāk</u> vai kas ir <u>augstāki</u> nekā attiecīgie pienākumi nodokļu maksātājiem, kas paliek tajā pašā dalībvalstī. Ja dalībvalsts atļauj pagarināt nodokļu maksājumu attiecībā uz aktīvu pārcelšanu starp uzņēmējsabiedrības struktūrām ar domicilu attiecīgajā dalībvalstī, tad tūlītēja aplikšana ar nodokļiem attiecībā uz aktīvu pārcelšanu uz citu dalībvalsti visticamāk būs pretrunā ar EK Līgumā paredzētajām brīvībām.

Dalībvalsts, kura vēlas izmantot savas tiesības aplikt ar nodokļiem starpību starp aktīvu iegrāmatoto vērtību un tirgus vērtību pārcelšanas brīdī, var noteikt ienākuma summu, kurai tā vēlas saglabāt savu nodokļu jurisdikciju, ja vien tas nerada situāciju, kad nodoklis jānomaksā nekavējoties, un ja attiecībā uz pagarinājumu nav noteikti citi nosacījumi. Tomēr šāds

---

10 Padomes 2001. gada 8. oktobra Regula (EK) Nr. 2157/2001

11 Padomes 2005. gada 17. februāra Direktīva 2005/19/EK

12 Padomes 2003. gada 22. jūlija Regula (EK) Nr. 1435/2003

13 Līdzīgi jautājumi varētu rasties attiecībā uz aktīvu pārcelšanu no PU uz galveno biroju citā dalībvalstī vai gadījumā, kad runa ir par pārcelšanas darbībām starp vienas uzņēmējsabiedrības diviem pastāvīgiem uzņēmumiem, kuri atrodas divās dalībvalstīs. Šajā paziņojumā vienkāršības labad ir apskatīta tikai aktīvu pārcelšana no galvenā biroja uz pastāvīgu uzņēmumu, bet šo analīzi var attiecināt arī uz cita veida pārcelšanas darbībām. Tomēr jāpiebilst, ka atšķirīgās situācijās arī praktiskās sekas varētu būt dažādas, jo viss atkarīgs no metodes, kādu dalībvalsts, kurā ir galvenais birojs, izmanto, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem starptautiskā kontekstā.

pagarinājums bez nosacījumiem var arī neatrisināt neatbilstību starp nodokļu sistēmām dalībvalstīs (skatīt 3. punkta 2. daļu).

Ja pagarinājums tiek piemērots, dalībvalstis nodokļu maksātājiem var noteikt saprātīgus pienākumus regulāri informēt nodokļu iestādi par pārcelto aktīvu turēšanu vai atsavināšanu, ja vien šādi pienākumi nepārsniedz to, kas nepieciešams attiecīgo mērķu sasniegšanai, un neliedz nodokļu maksātājiem izmantot Līgumā paredzētās tiesības. Tā piemēram, dalībvalsts gadījumā, ja aktīvi tiek pārcelti uz citu dalībvalsti, varētu prasīt nodokļu maksātājiem iesniegt deklarāciju, ar kuru apstiprina, ka nav notikusi šo aktīvu atsavināšana. Pietiktu un būtu pieņemami, ja nodokļu maksātājs iesniegtu vienkāršu gada pārskatu, ar kuru apliecina, ka pārceltie aktīvi joprojām pieder PU citā dalībvalstī, kuram pievieno paziņojumu brīdī, kad notiek aktīvu faktiska atsavināšana vai kad tos pārceļ tālāk uz trešo valsti.

Komisija mudina dalībvalstis labāk izmantot to rīcībā esošus līdzekļus, lai uzlabotu informācijas apmaiņu un palīdzību, iekasējot nodokļus starp attiecīgajām nodokļu iestādēm. Komisija ir gatava palīdzēt dalībvalstīm pārbaudīt automātiskas informācijas apmaiņas darbības jomu šajā ziņā.

Ja dalībvalsts vēlas minimizēt administratīvo slogu, tā varētu saviem nodokļu maksātājiem piedāvāt *iespēju* atteikties no nodokļu iekasēšanas pagarinājuma un izvēlēties nomaksāt nodokli pārcelšanas brīdī. Šādai iespējai tomēr jābūt brīvprātīgai un objektīvai. Dalībvalsts nedrīkst piespiest nodokļu maksātājus „izvēlēties" nekavējoties nomaksāt nodokli, uzliekot tiem nepamatotu pienākumu nastu, ja tiek piešķirts pagarinājums līdz aktīvu faktiskai atsavināšanai.

3.2. Neatbilstības situāciju risināšana un dubultas aplikšanas un dubultas neaplikšanas ar nodokļiem novēršana

Dalībvalstis piemēro atšķirīgas vērtēšanas metodes attiecībā uz aktīvu pārrobežu pārcelšanu. Daudzas dalībvalstis atļauj aktīvus pārcelt uz PU citā dalībvalstī par iegrāmatoto vērtību. Šīs dalībvalstis izvēlējušās neizmantot savas tiesības aplikt ar nodokļiem starpību starp aktīvu iegrāmatoto vērtību un tirgus vērtību pārcelšanas brīdī. Faktiski tās arī vērtē aktīvus, kas pārcelti uz PU to teritorijā, pēc to iegrāmatotās vērtības. Citas dalībvalstis izvēlējušās aplikt ar nodokļiem starpību starp aktīvu iegrāmatoto vērtību un tirgus vērtību pārcelšanas brīdī.

Ja aktīvus pārceļ no dalībvalsts, kas izmanto tiesības piedzīt nodokli pārcelšanas brīdī, uz dalībvalsti, kur vērtē pārceltos aktīvus pēc to iegrāmatotās vērtības un apliek ar nodokļiem visu tālāko vērtības pieaugumu pēc aktīvu atsavināšanas, rezultātā var rasties dubulta aplikšana ar nodokļiem attiecībā uz attiecīgo peļņu. Savukārt, ja aktīvus pārceļ no dalībvalsts, kas atļauj pārcelšanu pēc iegrāmatotās vērtības, uz dalībvalsti, kura vērtē pārceltos aktīvu pēc tirgus vērtības, starpība starp aktīvu iegrāmatoto vērtību un tirgus vērtību netiks aplikta ar nodokļiem nevienā no dalībvalstīm, un rezultātā būs netīša dubulta neaplikšana ar nodokļiem.

Neatbilstība rodas arī situācijās, kad dalībvalstis izmanto līdzīgu „pamatpieeju", bet praksē pieņem atšķirīgus secinājumus par attiecīgo aktīvu vērtību. Ja dalībvalsts, uz kuru aktīvus pārceļ, piešķir aktīviem augstāku vērtību, tādējādi pieļaujot augstāku aktīvu amortizāciju attiecībā uz PU ar nodokļiem apliekamo peļņu, un apliek ar nodokļiem zemāku summu attiecībā uz peļņu par tālāku aktīvu atsavināšanu, tas var radīt peļņas daļas dubultu neaplikšanu ar nodokļiem. Ja savukārt dalībvalsts, uz kuru aktīvus pārceļ, piešķirt aktīviem zemāku vērtību, amortizācija būs mazāka un peļņa no atsavināšanas turpmāk būs augstāka, bet rezultātā daļa peļņas būs dubulti aplikta ar nodokļiem.

Šādas neatbilstības traucē pienācīgu iekšējā tirgus darbību, atturot uzņēmumus no investēšanas citās dalībvalstīs. Dubultas neaplikšanas ar nodokļiem rašanās varbūtība varētu tos mudināt veidot pārrobežu darbības tā, lai varētu izmantot dažādu nodokļu sistēmu „nenosegtos laukumus", nevis pieņemt augstvērtīgākus uzņēmējdarbības lēmumus, izmantojot saprātīgus ekonomiskos apsvērumus.

Ja dalībvalsts izvēlas aplikt ar nodokļiem aktīvus pārcelšanas brīdī uz citu dalībvalsti, tā rezultātā nodokļu maksātājam nebūtu jācieš no dubultas aplikšanas ar nodokļiem. Tāpēc attiecīgajai dalībvalstij vajadzētu nodrošināt, ka veiktie pasākumi tiešām novērš dubultas aplikšanas ar nodokļiem iespējamību.

Viens veids, kā to varētu izdarīt tā dalībvalsts, uz kuru aktīvus pārceļ, būtu pieņemt otras dalībvalsts noteikto tirgus vērtību pārcelšanas brīdī kā sākotnējo aktīvu vērtību nodokļu vajadzībām. Šāda pieeja, kuras pamatā ir savstarpēja atzīšana, būtu vienkārša administrācijas ziņā gan nodokļu iestādēm, gan nodokļu maksātājiem. Tomēr tā varētu radīt zināmu „darba lauku" nodokļu arbitrāžai tāpēc, ka nodokļu maksātāji varētu mēģināt izmantot dalībvalstu atšķirīgās pieejas vērtēšanai, lai maksimizētu ar nodokli apliekamās peļņas summu dalībvalstī, kurā ir zemākā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme. Dalībvalsts varētu arī turpināt vērtēt aktīvus, pamatojoties uz saviem noteikumiem, bet izveidot procedūru, lai atrisinātu iespējamās vērtēšanas atšķirības, piemēram, saistošu strīdu atrisināšanas mehānismu, līdzīgu ES Arbitrāžas konvencijā (90/436/EEK) noteiktajam, vai vispārīgu mehānismu, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem ES (kā jau minēts Paziņojumā par koordinēšanu, Komisija nākotnē grasās izpētīt šāda mehānisma darbības jomu un pamatojumu).

Situācijās, kad aktīvus pārceļ no dalībvalsts, kas atļauj veikt pārcelšanu, izmantojot iegrāmatoto vērtību, uz dalībvalsti, kurā parasti vērtē pārceltos aktīvus pēc to tirgus vērtības, dalībvalstīm būtu jāveic atbilstoši pasākumi, lai izvairītos no dubultas neaplikšanas ar nodokļiem attiecībā uz starpību starp aktīvu iegrāmatoto vērtību un to tirgus vērtību pārcelšanas brīdī. Viens veids, kā to izdarīt, būtu dalībvalstī, uz kuru aktīvus pārceļ, izmantot otrā dalībvalstī iegrāmatoto vērtību kā sākuma vērtību nodokļu vajadzībām. Šādā situācijā pieeja, kuras pamatā ir savstarpēja atzīšana, ir gluži acīmredzams risinājums.

Iepriekšminēto pieeju pamatā galvenokārt ir ideja, ka valstij, no kuras notiek izceļošana, ir jāpiešķir nodokļa pagarinājums līdz brīdim, kad PU aktīvus faktiski atsavina vai pārceļ uz trešo valstu (skatīt 4. sadaļu). Tomēr ir arī jāatzīst, ka dažu uzņēmējsabiedrību izmantotie vai radītie aktīvu veidi pēc savas dabas nav piemēroti, lai tos atsavinātu, uzņēmējsabiedrībā tos iztērē pilnīgi, vai tie laika gaitā izbeidzas (tādi ir, piemēram, dažu veidu nemateriālie aktīvi). Praksē dalībvalstis bieži vien izmanto citus ar nodokļiem apliekamus pasākumus, nevis faktisko atsavināšanu, lai nodrošinātu šādu aktīvu attiecīgu aplikšanu ar nodokļiem vietējās situācijās, piemēram, valsts nodokļu sistēmas kompensē paātrinātu amortizāciju pirmajā/-os gadā/-os pēc pirkuma, attiecīgi samazinot amortizāciju turpmākajos gados. Vēl viens piemērs ir pašreizējā nodokļu piemērošana attiecībā uz ienākumu plūsmu no pašu izstrādāta patenta (kad nav pētniecības kapitalizācijas un attīstības izdevumu) patenta aizsardzības laikposmā.

Komisija uzskata, ka tad, ja dalībvalstis izmanto citus ar nodokļiem apliekamus pasākumus, nevis atsavināšanu vietējā situācijā, tām būtu jāpiemēro līdzīgs mehānisms pārrobežu situācijā, ja vien rezultātā attiecībā uz pārrobežu darījumiem (salīdzinājumā ar vietējiem) nerodas sliktāka attieksme. Tomēr dalībvalstīm ir jānodrošina, ka šāds alternatīvs mehānisms nerada dubultu aplikšanu ar nodokļiem vai netīšu dubultu neaplikšanu ar nodokļiem. Tāpēc tām ir jākoordinē šāda piemērošana ar dalībvalstīm, uz kurām aktīvi tiek pārcelti. Komisija ir gatava palīdzēt dalībvalstīm sagatavot sīki izstrādātas vadlīnijas par šiem jautājumiem.

4. IZCEĻOŠANAS NODOKĻI ATTIECĪBĀ UZ EMIGRĒŠANU VAI AKTĪVU PĀRCELŠANU UZ EEZ/EBTA VALSTĪM

4.1. Brīvības, kuras piemēro attiecībā uz EEZ valstīm

Nolīgums par Eiropas ekonomikas zonu (EEZ) paredz tādas pašas četras pamatbrīvības kā EK Līgums (attiecībā uz precēm, personām, pakalpojumiem un kapitālu). Tajā ir arī tā dēvētie „horizontālie noteikumi" attiecībā uz četrām brīvībām. Kopienas sekundārie tiesību akti attiecībā uz aplikšanu ar nodokļiem nolīgumā par EEZ nav iestrādāti. Tāpēc direktīva par savstarpēju palīdzību un par maksājumu piedziņu neatticas uz šīm valstīm.

4.2. Personu emigrēšana/ uzņēmuma mītnes pārcelšana – strādājošo brīva pārvietošanās/ brīvība nodarboties ar uzņēmējdarbību

Nodokļi, kurus piemēro, kad personas emigrē vai gadījumā, kad tiek pārcelta uzņēmuma mītne, pirmkārt attiektos uz strādājošo brīvu pārvietošanos (EK Līguma 39. pants/ EEZ līguma 28. pants) un brīvību veikt uzņēmējdarbību (EK Līguma 43. pants/ EEZ Līguma 31. pants). Noteikts, ka izceļošanas nodokļi, kas tika izskatīti *de Lasteyrie* un *N* lietā un ar kuriem tika apliktas fiziskas personas ar būtisku dalību, ir pretrunā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tā kā EEZ valstīs tiek piemērotas tādas pašas pamatbrīvības, spriedumi *de Lasteyrie* un *N* lietā tieši attiecas arī uz tām. Jautājums paliek, vai pastāv būtiskas atšķirības situācijās, kad varētu attaisnot šādus ierobežojumus attiecībā uz EEZ valstīm. Komisija uzskata, ka tūlītēja aplikšana ar nodokļiem var būt attaisnojama atsevišķās situācijās, ja ir sevišķi iemesli vispārējās interesēs, jo īpaši – nepieciešamība nodrošināt finanšu uzraudzības efektivitāti un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

EEZ valstīm nav pienākuma ieviest Kopienas sekundāros tiesību aktus nodokļu jomā, piemēram, direktīvu par savstarpēju palīdzību un par maksājumu piedziņu. Līdz ar to dalībvalstīm ne vienmēr būs līdzvērtīgas garantijas attiecībā uz to, ka pagarinātus nodokļu pieprasījumus varēs nomaksāt vēlāk, kā tas būtu iespējams Kopienā. Daudzos gadījumos dalībvalstis ar EEZ valstīm tomēr ir parakstījušas divpusējas vai daudzpusējas nodokļu konvencijas, kurās ir iekļauts pienākums par informācijas apmaiņu, kas nodrošina līdzvērtīgu savstarpējas palīdzības līmeni. Komisija uzskata, ka situācijās, kad šādas administratīvās sadarbības trūkums neļauj dalībvalstīm saglabāt savus nodokļu pieprasījumus, tām ir jābūt tiesībām veikt attiecīgus pasākumus emigrācijas vai pārcelšanas brīdī.

4.3. Aktīvu pārcelšana – brīvība veikt uzņēmējdarbību, preču un kapitāla brīva aprite

Aktīvu pārcelšana no uzņēmējsabiedrības galvenās mītnes dalībvalstī uz tās PU, kas atrodas citā dalībvalstī, atkarā no apstākļiem un aktīvu veida varētu būt saistīta ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, preču brīvu apriti vai kapitāla brīvu apriti.

Attiecībā uz EEZ valstīm, kur garantē tādas pašas brīvības, tas varētu radīt līdzīgus jautājumus kā tie, kas apskatīti 4. punkta 2. daļā attiecībā uz individuālu nodokļu maksātāju emigrēšanu un uzņēmuma mītnes pārcelšanu. Komisija uzskata, ka dalībvalstij ir jāatļauj saglabāt nodokļu pieprasījumu aktīvu pārcelšanas brīdī, ja ar attiecīgo EEZ valsti nav pienācīgas informācijas apmaiņas sistēmas.

5. IZCEĻOŠANAS NODOKĻI ATTIECĪBĀ UZ TREŠĀM VALSTĪM

No visām četrām pamatbrīvībām tikai kapitāla un maksājumu brīva aprite (56. pants) attiecas uz trešām valstīm.

Noteikumi par personu brīvu pārvietošanos netiek attiecināti uz emigrēšanu vai mītnes pārcelšanu uz citām trešām valstīm[14] kā tādu, un dalībvalstis drīkst novērtēt un iekasēt nodokļus izbraukšanas brīdī. Tomēr, ja persona emigrē vai ja tiek pārcelta uzņēmējsabiedrības mītne, varētu rasties darījumi, uz kuriem attiecina noteikumus par brīvu kapitāla apriti.

Aktīvu pārcelšana uz PU trešā valstī arī varētu tikt izskatīta no brīvas kapitāla aprites perspektīvas.

Tā kā dažādu brīvību piemērošanas rezultātiem jābūt vienādiem, varētu pieņemt, ka tūlītēja nodokļu iekasēšana šādu aktīvu pārcelšanas brīdī radītu ierobežojumus kapitāla brīvai apritei. Tomēr, kā jau minēts, Komisija uzskata, ka šādos apstākļos fakts, ka nav administratīvas sadarbības, varētu attaisnot zināmus ierobežojumus. Komisija vēlas mudināt dalībvalstis, kur iespējams, pastiprināt administratīvo sadarbību ar saviem partneriem ārpus ES, jo tas ir vislabākais veids, kā nodrošināt nodokļu atbilstību un kā novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

6. SECINĀJUMS

Izceļošanas nodokļu piemērošana ir spilgts piemērs jomai, kur dalībvalstis lieliski varētu izmantot sadarbību ES mērogā. Ja šāda koordinācija būtu, tas dalībvalstīm palīdzētu padarīt to noteikumus par izceļošanas nodokli savietojamus gan ar EK tiesībām, gan savstarpēji.

Komisija vēlas palīdzēt dalībvalstīm izstrādāt koordinētus risinājumus, kā aprakstīts šajā paziņojumā, un, cieši sadarbojoties ar dalībvalstīm, grasās pieņemt sīkāk izstrādātas pamatnostādnes par iepriekšminētajiem jautājumiem.

Komisija lūdz Padomi, Eiropas Parlamentu un Ekonomikas un sociālo lietu komiteju sniegt atzinumu par šo paziņojumu.

---

[14] Izņemot Šveici. Saskaņā ar 1999. gada nolīgumu starp Eiropas Kopienu, tās dalībvalstīm un Šveices Konfederācija nosacījumi par personu brīvu pārvietošanos attiecas uz Šveici.